

論壇

戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

—— 経営戦略論の多様化にともなう管理会計研究の深化と拡張 ——

伊藤克容

〈論文要旨〉

本稿では、経営戦略との関係を重視した管理会計研究を対象とし、経営戦略論の成果が管理会計研究に対してどのような知見を追加する可能性があるのかを考察する。現在及び将来の戦略的管理会計論研究にとってきわめて重要だと考えられるのは、経営戦略論の研究が進展するのにもない、経営戦略論自体が多様化していることである。言い換えれば、経営戦略と管理会計の関係性は、従来想定していたほど単純ではなくなっている。「戦略実行のマネジメント・システム」としての管理会計が視野に入れるべき経営戦略の内容自体が変化したことによって、管理会計研究がどのような方向性に拡張される可能性があるかを以下の 2 つの問題領域に絞って検討する。ここで取り上げる 2 つの問題領域とは、伝統的な管理会計ツールである予算管理システムと資本予算(設備投資の経済性計算)についてである。どのような経営戦略論を前提とするかによって、管理会計論システムのデザインと運用が異なる可能性があることを指摘する。

〈キーワード〉

ポジショニング・アプローチ、学習アプローチ、ゲーム・アプローチ、資源アプローチ、動態的分析、静態的分析

Management Accounting as a Tool of Strategic Management

Katsuhiko Ito

Abstract

This paper examines what new knowledge of managerial accounting would be provided by recent advancement of strategies. It is very important to know that the theory of strategy diversifies itself. The relationship between strategies and management accounting becomes increasingly much more complicated than before. I would like to discuss potential progress of managerial accounting research through the following 2 areas; (1) budgetary control system; (2) capital budgeting (capital investment and its economic efficiency). I try to sort out problems and assumed future possible and promising directions of management accounting research from the perspective of diversification of strategy. Then I point out that the suitable design and operation of management accounting system may differ according to the assumption of strategy.

Key Words

Positioning approach, Learning approach, Game approach, Resource-based approach, Dynamic analysis, Static analysis

1. はじめに

管理会計を「戦略実行のためのマネジメント・システム」と位置づけ、企業の経営戦略の実行を管理会計のミッションであるとする考え方に対しては、さほど異論の余地はなく、広く受け容れられているように思われる。しかしながら、実際に各論を考えてみた場合、実行の対象となる具体的な経営戦略自体は、企業によって、また各事業が置かれている状況によって、ひじょうに多様性に富むものであって、「戦略実行」と一言でいってはみたものの、どのような貢献が期待されるかは必ずしも明確ではないかもしれない。実際、企業の戦略コンテンツや戦略の形成プロセスを対象とする経営戦略論の領域にも、昨今、各種様々な研究アプローチが見られるのが現状である。

そこで、ここでの課題として、経営戦略との関係を重視した管理会計研究を「戦略的管理会計研究」¹として包括して取り上げ、それ以前の管理会計論に対してどのような知見を追加したのかをあきらかにしたい。現在及び将来の戦略的管理会計論研究にとってきわめて重要だと考えられるのは、経営戦略論の研究が進展するのにもとない、経営戦略論自体が多様化していることである。言い換えれば、経営戦略と管理会計の関係性は、従来想定していたほど単純ではなくなっている。「戦略実行のマネジメント・システム」としての管理会計が視野に入れるべき経営戦略の内容自体が変化したことによって、管理会計研究がどのような方向性に拡張される可能性があるかを以下の2つの問題領域について検討する。

ここで取り上げる2つの問題領域とは、伝統的な管理会計ツールである予算管理システムと資本予算(設備投資の経済性計算)について、経営戦略論の多様化という観点から、発展の方向性と問題点を整理する。ここで強調したいのは、どのような経営戦略論を前提とするかによって、管理会計システムのデザインと運用方法が異なってくる可能性があることである。

このような一連の作業を行うことによって、漠然と「戦略実行」を管理会計の役割としていたときは曖昧であった経営戦略論との関係が、鮮明になることが期待される。どのようなフィロソフィーにもとづき、どのようなビジネスストーリーを念頭に置いているのかによって、実行すべき戦略の内容は変わってくるのが当然であるし、その結果、管理会計システムの設計・運用・評価の方針(基準)も変更しなければならない。近年の管理会計発展の歴史を紐解けば、管理会計論の発展には、蓄積が進む隣接諸科学の成果を食欲に吸収し、成長を遂げたプロセスが大いに寄与していることが伺える²。管理会計システムと経営戦略論との関係を考えるのであれば、伝統的な経営戦略論だけではなく、拡大した領域を視野に収める必要があるであろう。

2. 戦略的管理会計研究の現状と課題

2.1 経営戦略論の多様化

近年の管理会計分野の文献で経営戦略に言及したものがひじょうに多く見られる。現代の管理会計研究では、具体的な経営問題の分析、あらたな管理会計手法の開発・導入の際に経営戦略との整合性について考慮すべき必要性が高まってきていることが認識されている。ところが

¹ 経営戦略論と管理会計との関係を対象とした先駆的な研究として、新江(2005)がある。

² 米国における管理会計がアカデミックな体系として、いかに生成し、発展を遂げたかについては、廣本(1993)を参照されたい。

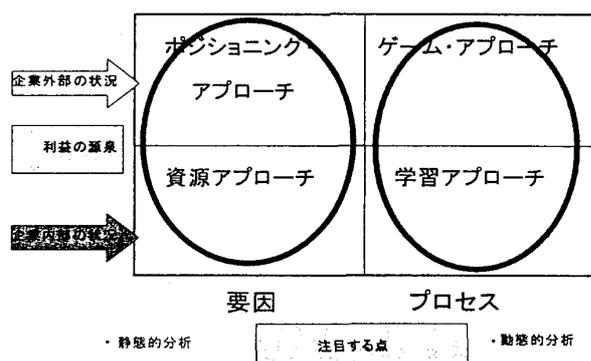
戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

その一方で、経営戦略論の分野では、昨今、経営戦略概念自体が多様化していることが指摘されている。管理会計システムが貢献しようとする経営戦略論の内容は、一様ではなく、またその進化経路も単線型の進化ではなく、系統が多岐に及んでいる。経営戦略論の進展に関してその全貌を把握するのは、それ自体が膨大な作業となるのは間違いない。ここでは、概略を把握するのにとどめるのが懸命である。有効な分類フレームワークとしては、Mintzberg et al. (1998)、青島・加藤 (2003)、河合 (2004)などをあげることができる。

Mintzberg et al. (1998)は、経営戦略論研究の系譜を以下の10の学派に分類している。最初の3つの学派(デザイン・スクール、プランニング・スクール、ポジショニング・スクール)は規範的な性格をもち、それに続く6つの学派(アントレプレナー・スクール、コグニティブ・スクール、ラーニング・スクール、パワー・スクール、カルチャー・スクール、エンバイロメント・スクール)はそれぞれの視点は異なるものの記述的研究(説明論的研究)であるという共通の特徴をもっている。最後のコンフィギュレーション・スクールは、両者を包含し、全体を統合するアプローチとして位置づけられている。

青島・加藤(2003)では、経営戦略論研究を2つの分類軸を組み合わせ、4つの象限に整理している。1つ目の分類軸は、利益獲得のために重要な要因として企業内部の要因と企業外部の要因のいずれを重視するかという観点である。2つ目の分類軸は、競争優位をもたらす要因に着目するのか、相互作用(プロセス)に着目するのかという観点である。これは、静態的な分析を実施するのか、動的に把握しようとするのかという違いである。この2つの分類軸から、経営戦略論はポジショニング・アプローチ(外部/要因)、ゲーム・アプローチ(外部/プロセス)、資源アプローチ(内部/要因)、学習アプローチ(内部/プロセス)の4つのアプローチに整理されることになる(図表1参照)。

図表1 青島・加藤(2003)による分類



出所：青島・加藤(2003)より作成。

河合(2004)では、経営戦略論研究を①デザイン・スクール、②プランニング・スクール、③ポジショニング・スクール、④リソース・ベースト・ビュー(Resource-based View, RBV)、⑤ダイナミック・スクールに分類している。番号が若いものが伝統的な経営戦略論であり、番号が進むにつれてそれまでに考慮していなかった要素を理論のなかに取り込んでいる。河合(2004)で議論の中心として強調されているのは、不確実性の高い企業環境での経営戦略について

て検討した⑤であり、ダイナミック・スクールは、不確実性への対処方法という観点から、⑤-(1)不確実性スクール、⑤-(1)法則スクール、⑤-(3)プロアクティブ・スクールの3つに細分されている³。

上にあげた3つの見解からもうかがえるように、経営戦略論は、もはやどのような問題意識をもって経営戦略の内容および形成・実行プロセスを理論化するかによって、異なったアプローチがとられている。戦略実行のマネジメント・システムとして、管理会計を認識する以上、どのような立場にもとづいた経営戦略論を対象としているかを明確にしておくこと、言い換えれば、経営戦略論をフィロソフィーの違いに応じていくつかの学派に分けて議論することが必要であろう。経営戦略論における学派(スクール)の分類方法は、それぞれの関心によって、大きく異なっており、現時点では、統一的な分類方法は確立されていない。また、どのような分類にも一長一短があるので、優劣を論じることにはそれほど意味はないかもしれない。

2. 2 戦略的管理会計研究：ポジショニング・アプローチへの偏向

管理会計の分野でも、すでに経営戦略論との関係を重視した研究が精力的に行われている。ただし、経営戦略との関係に着目した管理会計研究を広く戦略的管理会計研究として考えた場合、多様化した経営戦略論におけるいろいろなアプローチの存在を前提とすれば、基礎とする経営戦略論によって、戦略的管理会計のあり方にも相当なバリエーションが存在し得るであろう。

それでは、既存の戦略的管理会計研究はいったいどのような経営戦略論をベースとして理論構築されているのであろうか。経営戦略論研究の多様化のなかで管理会計研究では経営戦略との関係性をどのように把握しているのかという問題意識から、新江・伊藤(2004)においては、戦略的管理会計(Strategic Management Accounting, SMA)の概念を利用した文献(59編)を対象とし、前述の青島・加藤(2003)による経営戦略論の4分類(図表2参照)をもちいて、SMA研究がどのような経営戦略論概念に依拠しているかを調査している。その結果、何らかの形でポジショニング・アプローチに言及している論文が全体の98%、ポジショニング・アプローチのみにもとづく論文が81%を占めていた。このように、経営戦略との関係性という観点からSMA研究を考察した場合、特定のアプローチに偏向している可能性が推測された。

これまでの戦略との関係性を重視した管理会計研究がその影響を非常に強く受けてきた伝統的な経営戦略論(ポジショニング・アプローチ)の有効性が現時点で完全に否定されているとはいえない。ポジショニング・アプローチに依拠した戦略的管理会計研究の具体的内容としては、Simmonds および Bromwich などによって提唱された SMA (strategic management accounting)⁴、Shank および Govindarajan らによる戦略的コストマネジメント (strategic cost

³これ以外にも様々な方法での分類が可能である。たとえば、McKiernan(1997)は、経営戦略論の研究を①計画・実務学派(Planning and Practice School)、②学習学派(Learning School)、③ポジショニング学派(Positioning School)、④資源ベース学派(Resource Based View of the Firm)の4つに分類している。

⁴1980年代の初頭、Simmonds(1981)によって提唱されたのが、その後のSMA研究の端緒である。戦略の策定とモニターのためには、企業内部だけでなく競争相手のコスト情報等の企業外部の情報も必要であるとの主張がなされた。代表的な手法としては、競合分析(competitor's analysis)がある。理論的精緻化の過程でBromwich(1990)は、Lancasterの属性理論およびBaumolの競争可能性市場の理論を援用しながら、外部分析を重視するSMAの必要性を強調した。

戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

management)⁵などの成果をあげることができる。しかしながら、多様化した経営戦略論のそれぞれに何らかの存在意義があり、また、ポジショニング・アプローチ以外の経営戦略への貢献も重要であることを考えれば、ポジショニング・アプローチだけを対象として戦略的管理会計が議論されているのはのぞましい状態とはいえないであろう。

2. 3 期待される拡張の方向性

現時点では、ポジショニング・アプローチにもとづく研究が支配的な状況であることが推察されるが、将来的には、経営戦略論の多様化、内容の深化に対応して、管理会計研究も様々な方向に展開されていくことがのぞましいし、また実際にそうなる可能性が高いと予想される。ここでの課題は、そのような管理会計研究の拡張の方向性をあきらかにし、整理することにある。期待される拡張の方向性は、図表1に重ねて描けば下記のような3つの方向での拡張が期待される(図表2参照)。ここで重要なのは、静態的分析に加えて動態的分析が導入されたことと企業間競争についての異なった考え方が見られるようになったことの2点である。後者は、企業外部の視点に加えて企業内部の視点が再度重視されるに至ったことと関係が深い。

第1に、動態的分析の意義について見てみよう。ポジショニング・アプローチに至るまで伝統的な経営戦略論の主流を担ってきたのは、静態的な問題の把握方法(分析的アプローチ)であった。経営戦略は、探索(問題発見)、策定(精緻なモデル分析)、選択の3ステップによってフォーマルな計画として立案され、事前合理性がある程度前提とされていた。しかし、計画設定段階で将来事象を一定以上の確度で予測できるような状況が常に想定できるとは限らない(当然である)。不確実性の高い環境下では、事前にシナリオをすべて定めてしまうような分析的アプローチは適切ではないことが多い。そのようなケースでは、事前にラフなシナリオを描きつつも、試行錯誤を繰り返し、そこから有効な戦略のコンテンツを創出し、それを蓄積しながら次第にその戦略コンセプトを精緻化するという方法で戦略形成が行われるのが有効であることが合意されるようになった。このように分析的(静態的)アプローチに対する批判として提唱されたのがプロセス型(動態的)と呼ばれるアプローチである。

次いで、2つの異なった企業間競争に対する考え方について確認しよう。どのような競争観をもつかは、どのような経営戦略概念を採用するか的基础前提となる。ここでいう2つの競争観とは、選択淘汰観と発見プロセス観をいう⁶。選択淘汰観では、競争(特に全面的な競争)は絶対に回避すべきものとして認識され、そのデメリットが強調される。いったん企業間競争が勃発すれば非効率な企業は存続できずに淘汰され、勝ち残った企業も超過利潤を確保することはできない。その意味では、競争を回避することこそが、経営戦略の最重要課題であるということになる。各企業は、様々な手段に訴えて、他社と対決しないですむようなポジションを構築しようとするため、経営戦略の内容は必然的に外部志向となる。これに対して、発見プロセス観では、競争を資源蓄積の機会として把握し、メリット面が強調される。各企業は競争を通じて学習機会を得ることができ、その結果、企業内部に経営資源が蓄積される。選択淘汰観では、競争は絶対に回避すべきものと認識されるのと対照的に、競争は企業能力を鍛えるために

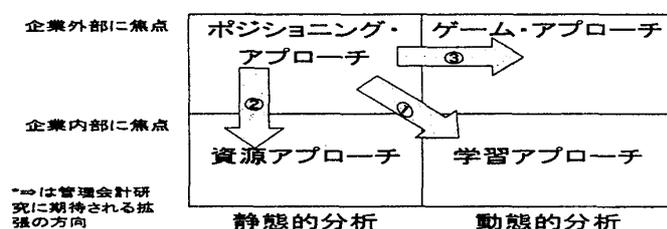
⁵ 1980年代後半にShankおよびGovindarajanらによって提唱された。基本的な経営戦略概念はPorterの競争戦略論に依拠している。Porterの競争戦略論を現実に実行するためには、コスト情報の効果的な利用が不可欠であると主張し、そのプロセスを具体化した。主要なツールとしては、①価値連鎖分析、②戦略的ポジショニング分析、③コスト・ドライバー分析がある。

⁶ この2つの概念は沼上・浅羽・新宅・網倉(1992)による。

なくてはならない機会であり、必要があれば参加すべきものと考えられる。どの事業でいかなる競争に参加し、企業間競争を通じてどのような資源を蓄積すべきかという判断が重視されるために、このような考え方に立脚した場合、内部志向が重視される傾向がある。

これまで管理会計研究においてポジショニング・アプローチが重視されてきたことは先ほど見たとおりであるが、ポジショニング・アプローチは、静態的かつ外部志向である。その特徴としては、以下の点があげられる。①戦略策定の担い手としてはトップ・マネジメントまたは本社の専門スタッフが暗黙のうちに想定されている。②経営戦略の策定プロセスと実行プロセスの議論は事実上分離されて行われている。つまり、策定プロセスが終了してから、実行プロセスへ移行することが前提となっている。プロセス間の行き来は、想定されていない。③この結果、試行錯誤にもとづくインフォーマルな戦略形成プロセス（創発的戦略形成）は念頭に置かれていない。④競争を「回避すべきもの」として認識する傾向がある。これらの特徴に加えて、運用面でも、スタッフ主導の戦略策定が採用されたため、不確実性の高い環境あるいは競争参加による実践での資源蓄積が将来の収益性に直結するような状況での妥当性については、疑問が投げかけられるようになった訳である。以下では、拡張（視点の多様化）の具体例として、学習アプローチと Beyond Budgeting、ゲーム・アプローチと資本予算の2点について検討する。

図表 2 管理会計研究の拡張の方向性



出典：筆者作成

3. 学習アプローチと Beyond Budgeting モデル

前提となる経営戦略論が静態的分析から動態的分析へと変化したことにもなつて、管理会計システム的设计・運用が顕著に変更した具体例の1つとして、予算管理システムに対する改善提案（Beyond Budgeting）をあげることができる。

3. 1 予算管理システムに対する批判

Hope and Fraser (2003)によって代表される Beyond Budgeting 論は、静態的な戦略形成と実行を前提としたマネジメント・システムに対する批判として把握することができる。Beyond Budgeting で指摘されていたのは、以下のような点である。

- * 予算編成プロセスにあまりに多くの時間と労力、コストをかけすぎていること。
- * 報酬算定と予算目標の達成が結びついている場合には、真実の情報を開示するインセンテ

戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

イブが阻害されること。その結果として、組織内で伝達される経営情報のなかには虚偽や欺瞞が蔓延していること⁷。

- * 資源配分を固定化し、環境の変化に対応するために不可欠な柔軟な適応行動が取れなくなってしまうこと。事前に設定される予算によって組織内の資源配分を固定化してしまうので、環境変化に対して柔軟な対応ができなくなる。
- * 経営管理者は常に必要以上に過大な予算請求をするインセンティブをもつこと。
- * 財務的な業績による管理を重視するために、企業の長期的な存続を左右する組織能力の蓄積が軽視されること。この問題は、経営管理者が、短期的な数字の辻褃合わせに走り、長期的な観点から組織能力構築のための努力を行わなくなってしまうことによってもたらされる弊害である。

上記の批判が集中しているのは、予算管理システムによって変化への対応がとれなくなってしまうという問題に関してである。Hope and Fraser (2003)が批判しているのは、以下のような手続きによる予算管理システムである。①特定のビジョンが戦略的計画に具体化される。②戦略的計画を基準として中期経営計画や年度予算が編成される。③前記のプロセスを経て編成された予算を業績測定のための標準(目標値)として活用する。④予算目標と実績とを比較して、金銭的インセンティブが支払われる。このような戦略形成と実行が完全に分離したプロセスは、企業環境が安定的で、予測が比較的容易であれば機能するかもしれないが、前提条件が異なれば、たちまち、企業が環境適応を行う際の阻害要因となってしまう。Hope and Fraser (2003)によれば、Beyond Budgetingの背後には、変化適応型プロセスの支援という考え方があることがあきらかにされている。

3. 2 Beyond Budgeting と学習アプローチ

ポジショニング・アプローチをはじめとする静態的な経営戦略論で想定されているように、あらかじめ定められた戦略的計画にしたがって、すべての業務活動をよどみなく遂行することは、ある程度、不確実な環境を前提とした場合には困難をとまなう。そのような状況では、市場や競争相手の反応を伺い、試行錯誤の中で徐々に軌道修正を施していった結果、自然発生的に一定のパターンなり、方向性が定まってくる創発的な戦略形成が説得力をもつ場合がある。旧来の予算管理システムは、戦略形成と実行プロセスを分断して把握し、創発的な戦略形成プロセスはまったく想定してはいなかった。そのため、柔軟な適応行動を抑圧することがしばしば起こり得るのである。Beyond Budgetingは、その点に着目し、前提となる経営戦略概念の変化に対応するように予算管理システムのあり方を批判したムーブメントだと考えることができよう。

4. ゲーム・アプローチと資本予算

4. 1 伝統的な産業組織論とポジショニング・アプローチ

「伝統的な産業組織論は、特定の産業内での競争状態を体系的に評価するためのモデルを経営戦略論に提供している」(Porter(1981))とあるように、ポジショニング・アプローチの理論的な基盤として、産業組織論があることが、しばしば指摘される。伝統的産業組織論は、構造・

⁷ 同様の指摘は Jensen (2001)にも見られる。

行動・成果パラダイムを採用しているが、構造・行動・成果パラダイム (SCP paradigm, Structure, Conduct, Performance) とは、市場参加者の成果は、売り手・買い手の行動に依存し、売り手・買い手の行動は市場構造によって決まるという考え方をいう。市場構造を規定する諸条件の具体例としては、買い手・売り手の集中度 (交渉力)、製品差別化の程度、参入障壁などがあげられる。市場が完全競争の状態に近い (多数の売り手と買い手、参入・退出の自由、同質的な財、完全情報) ほど、市場での資源配分が効率的におこなわれ、望ましい状態であると考えられる。

ポジショニング・アプローチの代表的な分析手法としては Porter (1980) による five force model が知られている。これは、①新規参入の脅威、②競合企業間の関係、③代替品の脅威、④買い手の交渉力、⑤売り手の交渉力の5つの観点から、業界の潜在的な収益性を判断するものである。Porter の経営戦略論は伝統的産業組織論の成果を裏返しにして構築した理論体系であると評価されることがあるが、これは以下のような意味である。

新規参入を例にとりて考えてみよう。伝統的産業組織論では、参入企業数が多いほど、市場での競争が激しくなり、企業の利潤は小さく、社会的総剰余は大きくなる。完全競争の状態が社会的にはのぞましいと評価される。これに対して、5 forces モデル (Porter の経営戦略論) では、競争相手の外部からの参入が相次ぐ業界は超過利潤が得られる機会が少なく、企業にとってはのぞましくない。絶対に回避すべき状況であり、そのような業界に近づかないか、何らかの参入障壁を構築すべきであると認識されるのである。

4. 2 新しい産業組織論とゲーム・アプローチ

「ここ 20 年の間に、ゲーム論などを応用した理論分析によって目覚ましい発見がいくつもあった。かつて、M. E. ポーターは、産業組織論を応用して『競争の戦略』(1980)を書き、経営戦略論を一変させたが、今や欧米のビジネススクールでは、産業組織論におけるより最新の理論的・実証的成果を存分に取り入れた経営戦略論が教えられている」(小田切 (2001), p. i) とあるように伝統的な産業組織論が静態的な分析にとどまっていたのに対して、現在では動態的な分析が広く支持されるようになってきている。具体的には、Tirole (1988) に代表されるいわゆる「新しい産業組織論」では、市場構造を与件として静態的に分析するのにとどまらず、個別の企業行動に着目し、企業間の相互作用をダイナミックに分析する意義が強調されている。このような動態的な分析が要請された背景には、同一業界に属する企業でも、具体的な企業行動によって、その業績は千差万別であり、すべてを市場構造だけで説明することの限界が認識されたことがある。このような分析フレームワークの管理会計ツールへの適用としては潜在的競争者の参入阻止のための信頼に足る脅し (Credible Threat) を考慮した資本予算などが想定される。

4. 3 戦略的参入阻止と資本予算

自社の採った企業行動が競合企業にどのような影響を及ぼすかを考慮することによって、自社内だけで完結している場合とは異なった結論が導かれる場合があり得る。図表 3 では、競合企業に及ぼす影響を考慮せずに最適な生産規模を設定した場合には、上段のベクトルが示す意思決定を行ったことを表す。このとき、潜在的参入企業が市場に実際に参入してこなければ自社は 800 の利益を獲得することができる (潜在的参入企業の利益は 0)。ただし、適正規模の設備投資をした場合には、この市場に競合企業が進出してくるので獲得できる利益はそれぞれ 300 と 100 となる。

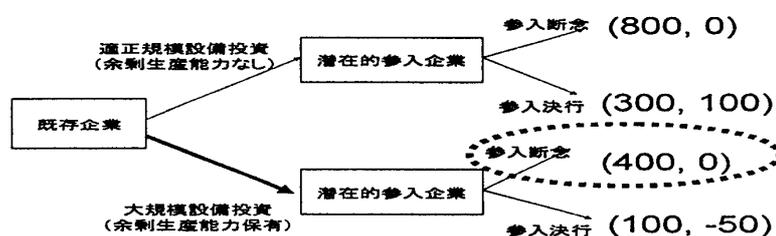
潜在的競合企業の市場参入を思いとどまらせるために大規模な設備投資を行うことが合理

戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

的となる可能性があり得る。つまり、潜在的参入者の参入を阻止するためには、参入が起こった場合にも自社は生産数量を下げない（参入業者にとっては、市場価格が下落し、利益が獲得できない）と信じ込ませなければならない。Credible Threat となるためには、何らかのコミットメント（生産数量を下げるのが著しく不利であるような費用構造を固定し、それをオープンにすること）が必要となる。戦略的参入阻止の実務については、多くの実例が挙げられている反面、実証研究はあまり多くは実施されていない。実証研究の例としては、たとえば、Lieberman (1987)、Masson & Shaanan (1986)、Smiley (1988)などがあげられる。

このように既存企業の側では、参入を阻止させる効果的な手段（Credible Threat）として敢えて過剰な設備投資を行い、余剰生産能力を保有することが結果的に合理的となる場合があり得る。余剰設備を保有し、不転の決意を示すことで、参入がなされたときには徹底的な価格競争を実施する準備ができていることを競合企業に示す。参入を阻止することに成功すれば、企業内部の経済合理性からは正当化されない過剰設備への投資によって利益が 100（=400-300）増加する。競合企業との相互作用を考慮すれば、技術的な合理性とは矛盾する意思決定が最適となる可能性がある。

図表 3 参入阻止効果を考慮した資本予算



出所：新庄(2003), p. 139. をもとに作成。

5. 結語

「戦略実行のためのマネジメント・システム」としての管理会計が、その役割期待をじゅうぶんに果たすためには、どのような経営戦略論を前提としたシステムの設計を行っているかを確認する必要がある。経営戦略論の多様化にともない、管理会計ツールの設計や運用は従来とは違った文脈のなかで実施される可能性がある。

ここでは、その具体例として伝統的な管理会計ツールである予算管理システムと資本予算（設備投資の経済性計算）について取り上げた。ここで強調したいのは、どのような経営戦略論を前提とするかによって、管理会計システムのデザインと運用が異なる可能性があることである。

従来の予算管理システムは静態的分析で想定される組織状況と密接に結合したツールであった。不確実性の高い環境では、創発的な経営戦略の形成プロセスを排除してしまう静態的な経営戦略論の組織前提が適合的ではないことが認識されるようになった。Beyond Budgeting の

議論は、静態的な経営戦略論に依拠して構築されていた予算管理システムをこれまでとは異なった領域へと拡張したことにある。Beyond Budgeting では、適応行動を活性化させ、組織学習を阻害しないような予算管理システムの運用を志向している。同様に、資本予算に関しても、寡占的相互依存関係(oligopolistic interdependence)に近い状況では、基本的な資本予算モデルでは不適切な結論を導いてしまう可能性がある。競合企業へ影響、相互作用などに関する動的な分析を実施し、企業内部での技術的な合理性だけではなく、競合企業への影響の効果を会計的に評価することが重要である。

参考文献

- 青島矢一・加藤俊彦. 2003. 『競争戦略論』東洋経済新報社.
- 新江孝. 2003. 「戦略的管理会計の提案：Simmomds が主張する競争ポジションの評価」『会計学研究』, 14: 41-54.
- 新江孝・伊藤克容. 2004. 「経営戦略と管理会計の関係性に関する考察—『戦略的管理会計』論の依拠する戦略概念—」、『原価計算研究』(日本原価計算研究学会), 28(2): 1-11.
- 新江孝. 2005. 『戦略管理会計研究』同文館.
- 浅羽茂. 2004. 『経営戦略論の経済学』日本評論社.
- Besanko, D., D. Dranove and M. Shanley. 2000. *Economics of Strategy, 2nd ed.*, New York: John Wiley & Sons, Inc. (奥村昭博・大林厚臣監訳『戦略の経済学』ダイヤモンド社, 2002年.)
- Bromwich, M. 1988. Managerial accounting definition and scope: from a managerial view. *Management Accounting* (London), 66(8): 26-27.
- Bromwich, M. 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2): 27-46.
- Bromwich, M. 1999. Thoughts on management accounting and strategy. *Pacific Accounting Review*, 11(2): 41-48.
- Caves, R. 1984. Economic Analysis and the Quest for Competitive Advantage, *American Economic Review*, 74: 127-132.
- Comanor, W. S. and H. E. Frech III. 1984. Strategic Behavior and Antitrust Analysis, *American Economic Review*, 75:332-337.
- Day, G. S., D. J. Reibstein, and R. E. Gunther. 1997. *Wharton On Dynamic Competitive Strategy*, John Wiley & Sons Inc. (小林陽太郎監訳. 1999. 『ウォートンスクールのダイナミック競争戦略』東洋経済新報社.)
- Dixit, A. K. and B. J. Nalebuff. 1991. *Thinking Strategically: The Competitive Edge in Business, Politics, and Everyday Life*, New York: Norton, (菅野隆・嶋津祐一訳『戦略的思考とは何か：エール大学式「ゲーム理論」の発想法』TBSブリタニカ, 1991年.)
- Dixit, A. K. 1980. The Role of Investment in Entry-Deterrence, *Economic Journal*, 90: 95-106.
- Geroski, P. A. and A. Jacquemin. 1984. Dominant Firms and Their Alleged Decline, *International Journal of Industrial Organization*, 2:1-27, in Ghemanwat, P. 1991. *Commitment: The Dynamic of Strategy*, New York: The Free Press.
- 廣本敏郎. 1993. 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 廣本敏郎. 2004. 「戦略的管理会計論-伝統的管理会計論との対比-」『管理会計学』(日本管理会計学会), 12(2): 3-18.

戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討

- Hope, J and Fraser, R. 2003. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.
- 河合忠彦. 2004. 『ダイナミック戦略論：ポジショニング論と資源論を超えて』有斐閣.
- 小西唯雄編著. 1994. 『産業組織論の新潮流と競争政策』晃洋書房.
- 小菅正伸. 1994a. 「戦略管理会計の構想—シモンズの諸説を中心として」『産業と経済』, 8(3-4): 21-40.
- 小菅正伸. 1994b. 「戦略管理会計の課題」『企業会計』(中央経済社), 46(6): 71-76.
- Kreps, D. M. and A. M. Spence. 1985. Modeling the Role of History in Industrial Organization and Competition, in G. R. Feiwel, ed., *Issues in Contemporary Microeconomics and Welfare*, London: Macmillan.
- Lieberman, M. B. 1987. Excess Capacity and a Barrier to Entry: An Empirical Appraisal, *Journal of Industrial Economics*, 35:607-627.
- Lieberman, M. B. 1998. Dow Chemical and the Magnesium Industry, in D. I. Rosenbaum, ed., *Market Dominance: How Firms Gain, Hold, or Lose It and the Impact on Economic Performance*, Westport, CT.:Preger.
- Masson, R. T. and J. Shaanan. 1986. Excess Capacity and Limit Pricing: An Empirical Test, *Economica*, 53: 365-378.
- Milgrom, P. and J. Roberts. 1982. Limit Pricing and Entry under Incomplete Information: An Equilibrium Analysis, *Econometrica*, 50: 443-459.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. and Lampel, J. 1998. *Strategy Safari: A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management* Simon & Schuster; 1st edition. (斎藤嘉則、奥沢朋美、木村充、山口あけも訳(1999)『戦略サファリ：戦略マネジメント・ガイドブック』東洋経済新報社.)
- 沼上幹、浅羽茂、新宅純二郎、網倉久永. 1992. 「対話としての競争 - 電卓産業における競争行動の再解釈」『組織科学』, 26(2): 64-79.
- 小田切宏之. 2001. 『新しい産業組織論』有斐閣.
- 奥村昭博. 1989. 『経営戦略 (日経文庫)』日本経済新聞社.
- Salop, S. C. 1979. Strategic Entrée Deterrence, *American Economic Review Papers and Proceedings*, 69: 335-338.
- Shank, J. K. 1989a. Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1: 47-65. Shank J. 1989b. *Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*, McGraw-Hill College.
- Shank J. 1996. *Cases in Cost Management: A Strategic Emphasis*, Thomson Learning.
- Shank J. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tools for Competitive Advantage*, The Free Press. (種本廣之訳. 1995. 『戦略的コストマネジメント：競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社.)
- 新庄浩二編著. 2003. 『産業組織論 (新版)』有斐閣.
- Simmonds, K. 1981a. *The foundations of strategic management accounting*. The Institute of Cost and Management Accountants.
- Simmonds, K. 1981b. Strategic management accounting. *Management Accounting* (London), 59 (4): 26-29.
- Simmonds, K. 1982. Strategic management accounting for pricing: A case example. *Accounting and*

- Business Research*, 12(47): 206-214.
- Simmonds, K. 1983. Strategic management accounting. In Fanning, D. (Ed.), *Handbook of Management Accounting* (pp. 25-48). Gower.
- Simmonds, K. 1986. The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20(1): 16-31.
- Simmonds, K. 1988. Strategic management accounting. In Cowe, R. (Ed.), *Handbook of management accounting* (2nd ed.) (pp. 14-36). Gower.
- Smiley, R. 1988. Empirical Evidence on Strategic Entry Deterrence, *International Journal of Industrial Organization*, 6: 167-180.
- Spence, A. M. 1977. Entry, Capacity, Investment and Oligopolistic Pricing, *The Bell Journal of Economics*, 8: 49-70.
- Tirole, J. 1988. *The Theory of Industrial Organization*, Cambridge, MA.: The MIT Press.
- Ware, R. 1985. Inventory Holding as a Strategic Weapon to Deter Entry, *Economica* 52: 93-101.